



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/1073-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf betreffend Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 beantragte der Bw Aufwendungen für die Reinigung der Berufskleidung und Verpflegungsmehraufwendungen sowie Telefonkosten. In der dem Antrag beigelegten Aufstellung berechnete der Bw die Aufwendungen wie folgt:

"1. GA 5-2285/11/89

	Kosten	Diensttage	Zusätzlich	Gesamt
Täglich:				
<i>Uniformhemd mit Feuerwehrwappen</i>	19,00	124	41	3.135,00
<i>Leibchen mit Aufschrift Berufsfeuerwehr</i>	10,00	124	41	1.650,00

1/3 der Diensttage: (Herbst- Wintertage)

<i>Pullunder mit Aufschrift Berufsfeuerwehr</i>	30,00	41	1.230,00
<i>Pullover mit Aufschrift Berufsfeuerwehr</i>	35,00	41	1.435,00

Monatlich: *Monate*

<i>Trainingsanzug mit Aufschrift Berufsfeuerwehr</i>	100,00	10	1.000,00
8.450,00			

2. GA 5-338/2/78, GA 5-1968/9/87

	Kosten	Diensttage	Gesamt
<i>Verpflegungsmehraufwand</i>	35,00	124	4.340,00

	Kosten	Monate	Gesamt
<i>Telefon</i>	360,00	6	2.160,00
Gesamtsumme Werbungskosten			
			14.950,00
			0

Erklärung der Spalte Zusätzlich:

Da an mehreren Tagen infolge von Einsätzen (Brand, technischen Einsätzen, im Sommer große Hitze) die Uniformhemden verschmutzt bzw. verschwitzt sind, ist ein Wechsel der Hemden notwendig. Hier wurde 1/3 der Diensttage berechnet.

Der Trainingsanzug wird für den Dienstsport bzw. zur Körperlichen Ertüchtigung benötigt."

Im Zuge der Veranlagung wurden diese Werbungskosten nicht gewährt und in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 25. August 1999 ausgeführt, dass Reinigungskosten für Berufskleidung nur dann als Werbungskosten absetzbar sind, wenn sie durch Fremdbelege (gewerbliche Putzerei oder Wäschereibetrieb) nachgewiesen werden. Betreffend die Kosten für eine Verpflegung an der Dienststelle wurde darauf hingewiesen, dass diese gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig sind.

Hinsichtlich der weiteren Abweichungen gegenüber dem Antrag wurde auf die Begründung des Vorjahres verwiesen, in der dem Bw betreffend Telefonkosten mitgeteilt wurde, dass zu den Werbungskosten auch die Ausgaben für die berufliche Nutzung des privaten Telefonanschlusses gehören. Die Grundgebühr allein jedoch noch nicht zu Werbungskosten führen könne.

Gegen den Bescheid vom 25. August 1999 betreffend die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 brachte der Bw eine Berufung ein, und beantragte die Berücksichtigung der im Antrag geltend gemachten Werbungskosten.

Die Berufung begründete der Bw wie folgt:

"Mit der Verfügung GA 5 – 1727/8/87 vom 11. Juli 1987 wurden Schätzungsrichtlinien betreffend die Werbungskosten der Feuerwehrbeamten der Stadt Wien erlassen. Mit Erlass vom 27. September 1989, GZ 07 0401/6-IV/7/89, erteilte das Bundesministerium für Finanzen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland den Auftrag den Valorisierungsantrag der Bediensteten der Stadt Wien zu entsprechen. Bei der Schätzung des Reinigungsaufwandes wurde dabei ein Mittelwert festgesetzt, da ein Teil der Feuerwehrleute die Berufskleidung zu Hause reinigen und ein anderer Teil in der Wäscherei.

Weiters besteht ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, ZI 93/15/0122:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 sind auch Ausgaben für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und typische Berufskleidung) Werbungskosten. Die Dienstkleidung muss wegen diverser Verunreinigungen getrennt von der privaten Wäsche gewaschen werden. Laut Erkenntnis vom Verwaltungsgerichtshof sind die Kosten der Reinigung auch dann als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Reinigung in einer privaten Waschmaschine erfolgt. Bei der Arbeitskleidung der Feuerwehrbeamten handelt es sich nicht um eine während der Berufsausübung getragene bürgerliche Kleidung, sondern um eine typische Berufskleidung. Dementsprechend kann auch von einem dem "Aufteilungsverbot" des § 20 EStG 1988 unterliegenden "gemischten Aufwand", für sowohl berufliche als auch privat getragene Kleidung, nicht die Rede sein.

Die geltend gemachten Werbungskosten für den Verpflegungsmehraufwand betreffen den Unterschiedsbetrag zwischen dem Kostenbeitrag des Magistrates der Stadt Wien und den tatsächlichen Kosten für die Verpflegung (lt. Verfügung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland GA 5 – 1968/9/87, GA 5-1727/8/87).

Bei einigen Finanzämtern wurden die Werbungskosten für Reinigung der Berufskleidung der Feuerwehrleute in einer privaten Waschmaschine, getrennt von der privaten Kleidung, und der Verpflegungsmehraufwand bereits bei der Veranlagung berücksichtigt.

Ich ersuche Sie daher, die bei der Arbeitnehmerveranlagung für 1998 geltend gemachten Werbungskosten zu berücksichtigen."

Als Beilage übermittelte der Bw abermals die Aufstellung der beantragten Werbungskosten.

Das Finanzamt erließ am 24. September 1999 eine abweisende Berufungsvorentscheidung. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass die in der Berufung zitierten Erlasse (Verfügungen) mit Wirkung ab 1. November 1992 ersatzlos aufgehoben wurden. Weiters wurde in der gesonderten Bescheidbegründung ausgeführt:

"Das von ihnen ebenfalls angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist mangels einheitlicher bzw. ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu diesem Themenkreis als Entscheidung im Einzelfall anzusehen und auf andere offene Verfahren nicht anzuwenden. Die Ausgaben für die Reinigung der Berufskleidung können nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn die Ausgaben belegmäßig (z.B. durch Rechnungen eines gewerblichen Putzereibetriebes) nachgewiesen werden können. Erfolgt die Reinigung der Berufskleidung im eigenen Haushalt des Steuerpflichtigen gemeinsam mit der privaten Kleidung, sind anteilige Reinigungsaufwendungen für eine Berufskleidung aufgrund des Aufteilungsverbotes des § 20 EStG nicht abzugsfähig. Daran ändert auch nichts die Tatsache, daß die Berufskleidung wegen diverser Verunreinigungen getrennt von der Privatkleidung gereinigt werden muss, weil auch die Privatkleidung je nach Beschaffenheit oder Grad der Verunreinigung getrennt gereinigt wird.

Die Kosten für die Verpflegung gehören zu den Ausgaben für die Lebensführung, die selbst, wenn sie die wirtschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt oder zur Förderung des Berufes dienen, gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig sind.

Auch mit dem Hinweis auf anderslautende Entscheidungen in gleichgelagerten Fällen vermag der Berufungswerber nichts für den Erfolg seiner Berufung zu gewinnen. Dies deshalb, da einerseits unrichtige Entscheidungen im Einzelfall kein subjektives Recht begründen und andererseits kein Anrecht auf Beibehaltung einer unrichtigen Verwaltungsübung besteht."

Der Bw brachte gegen diese Entscheidung einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und beantragte, die bei der Arbeitnehmerveranlagung für 1998 geltend gemachten Werbungskosten zu berücksichtigen und einen neuen Bescheid zu erlassen.

In der Begründung des Vorlageantrages führte der Bw ergänzend zu dem bereits in der Berufung Vorgebrachten aus, dass die Dienstkleidung wegen diverser Verunreinigungen (zB Verunreinigungen durch Blut, Brandgeruch, Verschmutzungen durch Öl) getrennt von der privaten Wäsche gewaschen werden müsse. Durch diese Art der Verschmutzung sei es auf keinen Fall zumutbar, die Dienstkleidung gemeinsam mit der privaten Kleidung zu waschen. Für die Dienstkleidung sei daher immer ein eigener Waschvorgang, getrennt von der privaten Wäsche, erforderlich.

Weiters führte der Bw aus, dass die belegmäßig nachweisbaren Kosten der Reinigung in einer Putzerei wesentlich höher seien als die Kosten der Reinigung in einer privaten Waschmaschine. Für die Reinigung in einer privaten Waschmaschine würden zB die Kosten der Reinigung für ein Diensthemd S 19,-- betragen. In einer Putzerei würden die Kosten zwischen S 30,-- für ein maschinengebügeltes Hemd (nicht möglich da die Reinigung ca. eine Woche dauert, und pro Tag mindestens zwei Hemden benötigt werden) und S 45,-- für ein handgebügeltes Hemd (Dauer der Reinigung zwei Tage) ausmachen. Die Reinigung in einer privaten Waschmaschine koste pro Jahr S 8.450,-- während die Kosten für die Reinigung in einer Putzerei S 18.435,-- pro Jahr betragen. Der Bw legte eine genaue Auflistung der Kosten der Reinigung in einer Putzerei dem Schreiben bei.

Mit Bericht vom 5. November 1999 legte das Finanzamt die Berufung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Im Zuge der Bearbeitung wurde ein Auskunftsersuchen an den Magistrat der Stadt Wien – MA 68 (Feuerwehr und Katastrophenschutz) gerichtet und dieser ersucht zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:

- *Welche Kommunikationsmittel (Funkgerät, Handy) werden den Dienstnehmern zur Verfügung gestellt?*
- *Dienen diese auch zur Verständigung des Dienstnehmers außerhalb seiner Dienstzeiten?*
- *Wird den Dienstnehmern ein Festnetzanschluss vom Dienstgeber vorgeschrieben?*
- *Wenn ja warum?"*

Im Antwortschreiben des Magistrates der Stadt Wien – MA 68 (Feuerwehr und Katastrophenschutz) vom 3. März 2004 wurden diese Fragen wie folgt beantwortet:

"In Beantwortung Ihrer Anfrage vom 26.2.2004 teilt die Feuerwehrdirektion mit, dass der Einsatzdienst der MA68 im 24ständigen-Wechseldienst mit 2 Dienstgruppen (SG-A, DG-B) abgewickelt wird. Im Katastrophenfall und bei erhöhter Alarmbereitschaft (z.B. Sturmwarnung, Hochwasser, etc.) kann mit den im Dienst befindlichen Einsatzkräften das Auslangen nicht gefunden werden.

In solchen Fällen ist es daher notwendig, die sich im dienstfreien Tag oder im Urlaub befindlichen Mitarbeiter des Einsatzpersonals fernmündlich oder mittels Aufrufen über die Medien einzuberufen. Hierbei hat sich die fernmündliche Kontaktaufnahme (Möglichkeit der punktuellen Einberufung spezifisch benötigter Kräfte) gegenüber der Einberufung über die Medien als wesentlich effektiver erwiesen.

Demgemäß wird jeder Feuerwehrbeamte bereits bei Dienstantritt mittels Eintrittserklärung darauf hingewiesen, dass er als Mitarbeiter der Feuerwehr der Stadt Wien für seine Dienststelle in Katastrophenfällen erreichbar sein muss (Festnetz und/ oder Handy). Die Kosten hierfür hat jeder Beamte aus eigenen Finanzmitteln zu bestreiten."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind die Anerkennung von Kosten für den Verpflegungsmehraufwand, die Telefonkosten und Kosten für die Reinigung von Arbeitskleidung (Uniform), wobei sich der Bw auf Verfügungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland beruft, welche bereits durch die Verfügung GA 5-1727/8/87 vom 11. Juni 1987 und diese durch die Verfügung GA 5-2285/11/89 vom 6. Oktober 1989 geändert wurde, und letztere mit

Verfügung GA 5-81/265/92 vom 24. September 1992 zurückgenommen wurde und letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1991 anzuwenden war.

Verpflegungsmehraufwand

Gemäß §§ 4 Abs. 5 bzw. 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb bzw. den Beruf veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen wird.

Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten überhaupt nur in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort begründet dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes aus den gleichen Überlegungen zu führen hat, wie sie bei einer nicht unterbrochenen Aufenthaltsdauer an einem Beschäftigungsstandort nach Verstreichen eines typisiert als angemessen zu beurteilenden Zeitraumes Platz zu greifen haben (vgl. VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254, 18.10.1995, 94/13/0101, 29.5.1996, 93/13/0013, und 20.11.1996, 96/15/0097).

Da im vorliegenden Berufungsfall keine Reisen vorliegen kann ein Verpflegungsmehraufwand nicht entstehen, die beantragten Werbungskosten können daher nicht gewährt werden.

Telefonkosten

Die Geltendmachung von Telefonkosten als Werbungskosten ist nur dann möglich, wenn Aufwendungen für das führen von beruflich veranlassten Telefonaten anfallen, dies wurde jedoch vom Bw im Verfahren nie behauptet.

Laut Auskunft des Dienstgebers werden die Dienstnehmer bei Dienstantritt darauf hingewiesen, dass sie für die Dienststelle erreichbar sein müssen. Es ist somit aus dienstlichen Gründen notwendig, dass eine "Erreichbarkeit" gegeben ist. Das Ausmaß der Telefonate (Einberufung zum Dienst durch den Dienstgeber) wird von der Behörde, gegenüber der Privatnutzung des Telefons, als derart untergeordnet angesehen, dass daraus keine Abzugsfähigkeit für die Grundgebühr für den Telefonanschluss abgeleitet werden kann.

Reinigung von Berufskleidung

Jeder Berufstätige benötigt für die berufliche Tätigkeit Bekleidung. Die Kosten dieser Bekleidung sind nach Rechtsprechung und Lehre unbestritten nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung. Es widerspricht der Steuergerechtigkeit, wenn die Reinigungskosten für die bei der Berufsausübung vom Bw getragene Bekleidung Werbungskosten darstellen würden, während die Reinigungskosten für die bei der Berufstätigkeit getragene Bekleidung anderer Steuerpflichtiger nicht abzugsfähig sind.

Für 1998 hat der Bw etwa die Reinigung und das Bügeln von 165 Uniformhemden, 165 Laibchen mit Aufschrift Berufsfeuerwehr Wien, 41 Pullunder, 41 Uniformpullovers und 10 Trainingsanzügen geltend gemacht.

In seinem Antrag begründete der Bw die Reinigung der Arbeitskleidung getrennt von der übrigen Wäsche mit dem Hinweis auf diverse Verunreinigungen (Verunreinigung durch Blut, Brandgeruch, Verschmutzung durch Öl).

Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass bei der Reinigung von privater Kleidung auch darauf geachtet wird, dass je nach Beschaffenheit der Kleidungsstücke und Verunreinigung die Kleidungsstücke vor dem Waschen sortiert werden.

In seinem Erkenntnis vom 5. April 2001, 98/15/0046 führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass Aufwendungen für die Anschaffung und die Instandhaltung bürgerlicher Kleidung nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig sind, auch wenn die Berufsausübung eine erhöhte Kleiderabnutzung bedingt, gesetzliche Vorschriften eine bestimmte bürgerliche Bekleidung vorschreibt oder diese berufsbedingt immer in ordentlichen Zustand sein muss (vgl. VwGH 17.11.1981, 14/1161/80, vom 20.2.1996, 92/13/0287, vom 8.10.1998, 97/15/0079, und vom 26.9.2000, 94/13/0171).

Entsprechend dem in dieser Beurteilung seinen Ausdruck findenden, auf Gründen der Steuergerechtigkeit beruhenden Aufteilungsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 wird darauf hingewiesen, dass ein Aufwand für die Reinigung auch von als Uniformbestandteilen zu wertenden Bekleidungsstücken (iS eines Werbungskostenabzuges für Arbeitsmittel nach § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) nur dann steuerlich Berücksichtigung finden könnte, wenn diese eindeutig zuordenbare höhere Kosten verursacht als die Reinigung so genannter bürgerlicher Kleidung, dem Aufwand somit auch keine relevante private Mitveranlassung zukommt.

Die Aufwendungen die lt. VwGH steuerlich berücksichtigt werden könnten ergeben sich im vorliegenden Fall durch die Entfernung der Verunreinigungen (Flecken) durch Fleckentferner. Die dadurch entstehenden Kosten (Ausgaben für "Fleckentferner") sind gering und würden für sich alleine das einem jeden Steuerpflichtigen zustehenden Werbungskostenpauschale von 1.800,00 S nicht übersteigen.

Die Reinigung der Uniformhemden verursacht keine erkennbaren höheren Kosten als die Reinigung entsprechender (auch berufsbedingt laufend in tadellosem Zustand zu haltender) ziviler Hemden. Ähnliches gilt an sich auch für die in Rede stehende Reinigung der übrigen angeführten Bekleidungsstücke.

Die beantragten Aufwendungen für die im Haushalt durchgeführte Reinigung können daher nicht gewährt werden.

Weiters wird dem Bw betreffend seiner Ausführungen, dass andere Finanzämter diese Aufwendungen anerkannt hätten mitgeteilt, dass nach der Judikatur des VwGH (zB 18.12.1996, 94/15/0151) der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt; vielmehr ist die Behörde verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen.

Außerdem schützt der VwGH kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF (VwGH 17.8.1994, 91/15/0083; 20.9.1995, 95/13/0011; 21.11.1995, 95/14/0035), bzw. wie im vorliegenden Fall Verfügungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland sondern nur von Auskünften im Einzelfall.

Wien, 8. Juni 2004